

Audience publique du 13 novembre 2006

Recours formé par
les époux ... et ..., ...
contre
deux décisions du directeur de l'Administration des
Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête, inscrite sous le numéro 21011 du rôle, déposée le 13 février 2006 au greffe du tribunal administratif par Maître Véronique DE MEESTER, avocat à la Cour, inscrite au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ... et de son épouse, Madame ..., demeurant ensemble à L-..., tendant à la réformation, sinon à l'annulation de deux décisions du directeur de l'Administration des Contributions directes du 11 novembre 2005, déclarant non fondées les réclamations du 2 avril 2003 dirigées contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 1998 et 1999, émis le 13 mars 2003 par le bureau d'imposition 8;

Vu le mémoire en réponse du délégué du Gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 15 mai 2006;

Vu les pièces versées en cause et notamment les décisions critiquées;

Où le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Delphine KORSEC, en remplacement de Maître Véronique DE MEESTER, et Monsieur le délégué du Gouvernement Jean-Marie KLEIN en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 18 octobre 2006.

En date du 26 mars 1998, Monsieur ... et Monsieur ... ont constitué la société civile, et CO par devant le notaire A. L. pour une durée illimitée et ayant pour objet le conseil pour les affaires et la gestion et administration d'entreprises, chacun des deux associés possédant une action de la prédite société.

Par exploit d'huissier de justice du 17 octobre 2001, Monsieur... a fait donner assignation à Monsieur ... à comparaître devant le tribunal pour voir dire que la société civile, & CO a été valablement dissoute en date du 19 décembre 2000, pour voir nommer un liquidateur pour procéder aux opérations de liquidation et de partage de société et pour voir statuer sur les comptes de la société et sur la survie de cette dernière aux seuls besoins de liquidation.

Par jugement civil du 22 avril 2002, le tribunal a fait droit à la demande de liquidation et a déclaré dissoute la société civile, & CO constituée suivant acte notarié du 26 mars 1998.

Par deux bulletins de l'impôt sur le revenu émis le 13 mars 2003 par le bureau d'imposition Luxembourg 8 concernant les années fiscales 1998 et 1999, un bénéfice provenant d'une activité indépendante fut retenu à l'encontre de Monsieur...

Par courriers du 31 mars 2003, Monsieur... et Madame ... introduisirent une réclamation à l'encontre des bulletins précités en contestant avoir reçu de « *bénéfices pour la profession libérale de la part de la société civile, & CO* ». Ils informèrent le bureau d'imposition que la prédite société aurait été dissoute le 4 décembre 2000 et que Maître A.R. aurait été désigné liquidateur.

En date du 11 novembre 2005, le directeur rejeta ces deux réclamations aux motifs suivants :

« Vu la requête introduite le 2 avril 2003 par le sieur ..., L-..., pour réclamer contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 1998 [1999], émis le 13 mars 2003 ;

Vu le dossier fiscal ;

Vu les paragraphes 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit dans les formes et délai de la loi, qu'elle est partant recevable ;

Considérant que le réclamant entreprend ledit bulletin d'impôt au motif qu'il n'aurait touché aucun bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale ;

Considérant qu'en vertu du paragraphe 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens du requérant, la loi d'impôt étant d'ordre public (décision C 7640 du 9.9.1991) ;

Qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé (décision C7444 du 21.5.1993) ;

Qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant que le revenu en cause a été établi par bulletin d'établissement séparé et en commun, conformément au paragraphe 215 alinéa 2 numéro 5 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant qu'au vœu du paragraphe 218 alinéa 2 AO, les bases fixées par un bulletin d'établissement séparé et en commun sont reprises dans le bulletin d'impôt individuel du contribuable concerné en vue de la fixation de la cote de l'impôt sur le revenu lui applicable ;

Considérant qu'une imposition qui est assise en tout ou en partie sur des bases fixées par établissement séparé ne peut être attaquée pour le motif que ces bases d'imposition seraient inexactes ;

Qu'une telle réclamation ne peut être formée que contre le bulletin portant établissement séparé, en l'espèce le bulletin d'établissement séparé et en commun de la société civile & Co de l'année 1998 [1999] (§ 232 (2) AO) ;

Considérant d'ailleurs que si le bulletin d'établissement séparé et en commun a fait l'objet d'une réclamation, sa réformation entraînera d'office un redressement du bulletin d'impôt établi sur base dudit bulletin d'établissement (§ 218 (4) AO) ;

Considérant que le moyen tendant à la non-observation du § 205 (3) AO doit être écarté, - le bénéfice critiqué ne résultant point d'une appréciation des faits, mais d'un élément de droit a priori définitif, le bulletin d'établissement séparé et en commun – (trib. adm. 14.07.03, n° 16055 du rôle) ;

Qu'en effet le bureau d'imposition est lié par le § 218 (2) AO lorsqu'un revenu net mis en compte résulte d'un bulletin d'établissement séparé et en commun ;

Par ces motifs,

reçoit la réclamation en la forme,

la dit non fondée ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 13 février 2006, Monsieur... et son épouse Madame ... ont fait introduire un recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation desdites décisions du directeur datant du 11 novembre 2005.

Par application des dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est compétent pour connaître du recours en réformation introduit à titre principal. Il s'ensuit que le recours en annulation introduit à titre subsidiaire est irrecevable.

Le délégué du gouvernement fait constater en premier lieu que chaque recours tenterait à faire contrôler ou réexaminer une certaine chose décidée et devrait être apprécié selon ses propres mérites. Il estime que même en cas de connexité, la jonction ne serait jamais qu'une faculté pour le juge et il n'appartiendrait pas aux avocats d'empiéter sur ses pouvoirs par une requête collective.

S'il est vrai que tout recours doit en principe être introduit par requête séparée, les demandeurs sont cependant autorisés à déférer deux décisions distinctes dans une même requête, lorsque les décisions critiquées ont le même objet, qu'elles se fondent sur des considérations de base identiques et que le recours formé par les demandeurs contre les

décisions se fonde sur les mêmes moyens (cf. trib. adm. 9 janvier 2003, n° 14580 du rôle, Pas. adm. 2005, V° Procédure contentieuse, n° 194).

Force est de constater que tel est bien le cas en l'espèce, de sorte que c'est à bon droit que les demandeurs n'ont introduit qu'une seule requête à l'encontre des décisions directoriales déférées du 11 novembre 2005.

Le délégué du gouvernement soutient ensuite que Madame ... ne serait pas partie aux décisions attaquées, de sorte que son recours serait irrecevable *omisso medio*.

Il est vrai que l'impôt sur le revenu frappe les personnes et non pas les ménages, de sorte que chaque époux constitue un contribuable distinct, même si les deux époux sont ensemble redevables d'une même cote d'impôt, qui doit entamer pour son propre compte les voies de recours lui ouvertes à l'encontre d'un bulletin d'impôt dont il est le destinataire.

En l'espèce, même si les courriers de réclamation du 31 mars 2003 portent l'entête «... *Lucien* – ... *Maria* », ils sont néanmoins libellés au singulier et ne comportent que la seule signature de Monsieur..., qui, par ailleurs ne prétend pas agir au nom et pour compte de son épouse.

Ainsi, force est de conclure que les réclamations formulées le 31 mars 2003 à l'encontre des bulletins d'impôt concernant les années 1998 et 1999 émanent du seul Monsieur... sans que leur contenu n'englobe d'une quelconque manière son épouse Madame

Il s'ensuit que le recours est irrecevable *omissio medio*, en tant qu'émanant de Madame ... pour défaut de réclamation valable introduite à l'encontre des bulletins d'impôt déferés des 13 mars 2003.

Ledit recours à l'encontre des décisions directoriales déférées du 11 novembre 2005 est recevable dans le chef de Monsieur... pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

A l'appui de son recours, Monsieur... conteste avoir réalisé des bénéfices provenant d'une profession indépendante.

En ce qui concerne l'argumentation du directeur en ce que ces revenus lui auraient été imputés en raison des bulletins d'établissement séparé et en commun de la société civile, & CO, le mandataire du demandeur fait valoir que Monsieur... aurait été tenu à l'écart de la gestion de la société et que suite à une mésentente grave, la société aurait été dissoute suivant jugement du tribunal civil du 22 avril 2002. Ce jugement aurait été signifié à Monsieur ... en date du 17 juin 2002.

Il soutient ensuite avoir eu une conversation téléphonique avec un fonctionnaire de l'administration des Contributions directes en date du 3 septembre 2003 et ce dernier lui aurait indiqué que le bureau d'imposition compétent aurait signifié en date du 11 juillet 2002 les bulletins d'établissement séparé et en commun au siège de la société civile, & CO. Or, à cette date, la société aurait déjà été dissoute et en application du paragraphe 91 AO, à défaut d'une notification valablement faite, les bulletins d'établissement séparé et en commun n'auraient pas pris effet à l'égard de son destinataire, qu'ils ne seraient pas devenus

définitifs et qu'ils n'auraient partant pas pu être pris en considération pour servir de base aux bulletins d'impôt individuels des époux...-....

Force est de constater que les critiques formulées par le demandeur ont trait exclusivement à la détermination du revenu provenant d'une profession libérale en tant qu'associé à 50 % de la société civile, & CO, lequel revenu fut établi séparément et en commun par le bureau d'imposition des sociétés compétent conformément au paragraphe 215, alinéa 2 AO. Il estime que ce bulletin serait nul et sans effet à son égard en raison du non-respect de la procédure prévue par le paragraphe 219 AO, de sorte à ne pas pouvoir justifier l'imposition retenue à travers les bulletins de l'impôt sur le revenu.

Le paragraphe 219 (1) AO dispose comme suit :

« Ein einheitlicher Feststellungsbescheid, der nach § 215 erlassen wird, richtet sich gegen alle Personen, die an dem Betrieb, an dem Grundstück, an dem Betriebsgrundstück oder an der Gewerbeberechtigung, in den Fällen § 215 Absatzes 2 an den Einkünften beteiligt sind. Gesellschafter haben dem Finanzamt einen im Inland wohnenden Vertreter zu benennen, der ermächtigt ist, für die sämtlichen Gesellschafter die im § 215 vorgesehenen Feststellungsbescheide, die dazu ergehenden Rechtsmittelentscheidungen sowie die mit dem Feststellungs- oder Rechtsmittelverfahren zusammenhängenden sonstigen Verfügungen und Mitteilungen der Finanzbehörden in Empfang zu nehmen. Solange die Gesellschafter einen solchen Vertreter dem Finanzamt nicht benannt haben, sind die Finanzbehörden berechtigt, die im § 215 vorgesehenen Feststellungsbescheide, die dazu ergehenden Rechtsmittelentscheidungen sowie die mit dem Feststellungs- oder Rechtsmittelverfahren zusammenhängenden sonstigen Verfügungen und Mitteilungen einem der Gesellschafter zugehen zu lassen mit Wirkung für und gegen alle Gesellschafter; auf diese Wirkung ist in dem Feststellungsbescheid, der Rechtsmittelentscheidung oder sonstigen Verfügungen oder Mitteilung hinzuweisen. Die Vorschriften, die in den Sätzen 2 und 3 für Gesellschaften getroffen sind, gelten entsprechend für Gemeinschaften ».

Il est de l'essence de la procédure d'établissement séparé et en commun qu'à toute hauteur de la procédure administrative et contentieuse, les décisions soient prises avec effet pour et contre tous les cointéressés, de manière que les décisions portant sur les questions communes au sens du paragraphe 215 AO doivent être prises à l'égard de tous les cointéressés et notifiées à chacun de ceux-ci, fût-ce par représentation, conformément au prescrit du paragraphe 219 AO.

Cependant, l'application de la procédure simplifiée de notification d'un bulletin d'établissement séparé et en commun à un représentant ou à un associé avec effet pour et contre tous les associés suppose expressément l'existence d'une société au moment de la notification et n'est plus applicable aux associés une fois la liquidation de la société clôturée (cf. C.E. 19 décembre 1986, n° 7721 du rôle).

En l'espèce, la procédure de liquidation de la société civile, & CO a été entamée suivant jugement du tribunal civil du 22 avril 2002, mais il ne résulte toutefois d'aucune pièce du dossier administratif à disposition du tribunal que la liquidation aurait été clôturée et publiée au Mémorial antérieurement à la notification des bulletins, intervenue le 11 juillet 2002 au siège de la société.

Le bureau d'imposition n'était dès lors pas informé que la société en question avait été dissoute et mise en liquidation et que la liquidation avait été clôturée, de sorte qu'il pouvait utilement, à ce moment, se prévaloir de la procédure simplifiée du paragraphe 219 AO pour notifier les bulletins à un seul représentant ou associé avec effet pour et contre tous

les associés. En effet, la société, même dissoute, survit pour les besoins de la liquidation, et à défaut d'indication d'un autre domicile fiscal, le siège social est à considérer comme domicile élu. Il ne saurait en être autrement, sinon une fois la procédure de liquidation entamée, le bureau d'imposition ne saurait plus valablement procéder à la notification des bulletins concernant la société et partant, par l'effet de la liquidation, la société pourrait tout simplement se soustraire à son assujettissement à l'impôt.

Par ailleurs, le demandeur n'établit, ni même affirme, avoir informé en temps utile le bureau d'imposition des difficultés existants entre les associés aux fins du § 219 AO, ni même de la dissolution de la société, ainsi que l'exige le § 165d, al.1^{er} AO.

Ainsi, aux termes du § 165 d (1) « *Steuerpflichtige, die nicht natürliche Personen sind, haben dem zuständigen Finanzamt (§ 73a Absatz 6) diejenigen Ereignisse zu melden, die hinsichtlich einer Steuer vom Einkommen, vom Ertrag, vom Vermögen oder vom Umsatz die persönliche Steuerpflicht begründen, ändern oder beenden* ».

A défaut d'avoir respecté les dispositions impératives de la loi, le demandeur ne saurait dès lors se prévaloir d'une prétendue absence de notification des bulletins d'établissement séparé et en commun à son encontre.

Il découle de ces développements que les bulletins d'établissement séparé et en commun n'ont pas été émis en méconnaissance des règles substantielles de procédure tendant à assurer l'effet d'un bulletin unique à l'égard de toutes les personnes qui en sont les destinataires.

Il y a dès lors lieu de retenir que les critiques formulées par le demandeur ont trait exclusivement à la détermination d'un revenu provenant d'une profession libérale en tant qu'associé de la société civile ...,... & CO, lequel revenu fut établi séparément et en commun par le bureau d'imposition des sociétés compétent conformément au paragraphe 215, alinéa 2 AO.

Or, le paragraphe 232, alinéa 2 AO, en disposant que « *liegen einem Steuerbescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid oder in einem Steuermessbescheid getroffen worden sind, so kann der Steuerbescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die in dem Feststellungsbescheid oder in einem Steuermessbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend seien. Dieser Einwand kann nur gegen den Feststellungsbescheid oder gegen den Steuermessbescheid erhoben werden* », fait obstacle à la possibilité de critiquer utilement un bulletin d'impôt à travers des moyens visant exclusivement la fixation d'un revenu établi suivant bulletin d'établissement séparé et en commun, les critiques en question ne pouvant en effet être dirigées que directement contre ce dernier. (cf. trib. adm. 3 mai 2000, n° 11000 du rôle, Pas. adm. 2005, V° Impôts, n° 399 et autres références y citées, page 507).

Il se dégage de l'ensemble des considérations qui précèdent que le directeur a valablement pu rejeter les réclamations lui soumises, de sorte que le recours est à rejeter comme étant non fondé.

PAR CES MOTIFS

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

se déclare compétent pour connaître du recours en réformation ;
déclare le recours en réformation irrecevable en tant qu'émanant de Madame ... ;
le déclare recevable pour le surplus ;
au fond le dit non justifié et en déboute ;
déclare le recours en annulation irrecevable ;
condamne le demandeur aux frais .

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 13 novembre 2006 par :

Mme Lamesch, premier juge

Mme Thomé, juge,

M. Sünner, juge,

en présence de M. Schmit, greffier en chef.

s. Schmit

s. Lamesch